臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
113年度訴字第1177號
114年6月19日辯論終結

原　　告　莊太平

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）

訴訟代理人　楊玉芬
　　鍾孟秋
　　陳宥蓁

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年8月15日台財法字第11313928340號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款分別定有明文。原告起訴時聲明原為：「訴願決定及原處分均撤銷。」嗣於民國114年2月18日準備程序變更為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應依原告113年3月29日（收文日期）之申請，作成准予退還稅款2,046,774元及按週年利率5%計算其利息之行政處

分。」核原告為訴之變更但其請求之基礎不變，依前揭規定，原告所為訴之變更尚屬適當，應予准許。

二、事實概要：

緣被告依據查得資料，以原告於民國110年間出售鳳凰公司股份有限公司(下稱鳳凰公司)股票計1,155,000股(未在證券交易所上市、未在證券商營業處所買賣之公司發行或私募之股票)，取有證券交易所得新臺幣(下同)16,086,840元，屬所得基本稅額條例規定應課稅並應計入之所得，惟原告辦理110年度綜合所得稅結算申報，漏未依該條例規定計算及申報基本所得額，乃併計當年度綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元，一般所得稅額75,206元，基本稅額2,121,980元，補徵應納稅額2,046,774元。原告並未於法定期間申請復查，並於112年5月2日繳清在案。嗣原告於113年3月29日具文，主張原核定適用法令錯誤，申請依稅捐稽徵法第28條第1項規定，退還已繳納稅款2,046,774元，經被告以113年4月11日北區國稅桃園綜字第1130224031號函(下稱原處分)否准所請，原告不服，提起訴願經決定駁回，乃提起本件行政訴訟。

三、原告主張及聲明：

㈠被告適用基本稅額條例第12條第1項第3款規定，為適用法律錯誤，且有裁量逾越，違反基本稅額條例之立法精神及第12條立法目的、立法理由及相關說明，原處分應予撤銷：

1.依行政程序法第10條及最高行政法院90年度判字第181號、本院110年度訴字第1231號等判決意旨，行政機關行使裁量權不得逾越法定裁量範圍，而於解釋法律時，應由立法歷史背景去理解，違反立法目的之解釋不得作為課稅依據。

2.基本稅額條例第12條之立法理由係為避免未上市櫃且未登錄興櫃公司股票成為租稅規劃工具，且證券交易稅（隱含證券交易所得稅）未同步變動，為維護租稅公平，針對作為租稅規劃工具之是類股票交易，額外和課基本所得稅額或許有其必要性及合理性，惟若納入非本次修訂立法目的、立法理由

所欲規範之範圍，顯違反基本稅額條例之立法目的及說明，且違反租稅公平、逾越裁量。觀諸證券交易所得稅數次停徵復徵之立法理由，可知證券交易稅隱含證券交易所得稅，兩者具連動關係，基本稅額條例110年修正時將基本所得額納入綜合所得併計課徵綜合所得稅，亦仍維持證券交易稅不調整，應可認本次修正仍延續證券交易稅隱含證券交易所得稅、兩者連動之立法理由。

3. 110年復徵證券交易所得稅之立法理由已經明揭，對有規劃特定目的之未上市櫃且未登錄興櫃公司股票復徵證券交易所得稅，與其餘一般未作為租稅規劃工具之未上市櫃且未登錄興櫃公司股票應有所區別，復徵證券交易所得稅之有價證券範圍應有所限縮，未作為租稅規劃工具之未上市櫃且未登錄興櫃公司股票並非基本稅額條例第12條所欲規範之對象，如交易該等股票並未獲得租稅規劃之利益，即非本次復徵證券交易所得稅之對象，出售該等股票已繳納證券交易稅（隱含證券交易所得稅），業已符合量能課稅的公平負擔原則，如將該等股票出售所得納入計算所得基本稅額，反有重複課稅之嫌，而有違納稅者權利保護法（下稱納保法）第5條規定。退步言之，縱本次復徵證券交易所得稅並未區分股票是否上市櫃或興櫃均一體適用，則未上市櫃且未登錄興櫃之股票除需繳納證券交易稅外，尚須繳納證券交易所得稅，與上市櫃興櫃股票僅需繳納證券交易稅相較，亦屬違反納保法第5條及平等原則，且與立法理由相違，更有違文義解釋、體系解釋及目的性解釋。

4. 依基本稅額條例修正提案、二讀、審查報告等立法歷程觀之，基本稅額條例修正重點在於：對適用租稅減免而繳納較低稅負或完全免稅之納稅義務人，課以最基本的稅額，以維護租稅公平、避免租稅規劃工具或避免投機炒房，確保國家稅收；原告買賣鳳凰公司股票，僅為一般投資交易行為，並非租稅規劃，亦未適用租稅減免之規定而獲免稅或繳納較低稅負，且已繳納證券交易稅（內含證券交易所得稅），自非

基本稅額條例第12條第1項第3款適用的課稅對象，被告認定事實適用法律自屬有誤。

㈡原告於97年間購入鳳凰公司股票，持股長達十餘年後始售出，純屬一般有價證券投資買賣，並未為租稅規劃獲得租稅利益，並均依法申報買賣繳納證券交易稅，核無任何影響租稅公平之情事，被告並未證明原告因買賣鳳凰公司股票而適用租稅減免規定獲得免稅或負擔較低稅負、或有將應稅股利轉換為免稅證券交易所得情事、或有藉由購買股權之方式實質持有房地產之情事、或有將應稅之公司財產交易所得及股東營利所得轉換為免稅證券交易所得之情事、或有買賣鳳凰公司股票達成租稅規避獲得租稅利益之情事，或有其他影響租稅公平及國家稅收之情事等，即援引基本稅額條例第12條第1項第3款規定，對原告核課2,046,774元，顯然適用法律錯誤且逾越法所允許之範圍。

㈢被告稱上市櫃或興櫃公司股票，與未上市櫃未興櫃公司股票本質不同，故為不同課稅處理云云，與最高行政法院108年度訴字第484號及本院110年度訴字第1231號判決意旨相異，且該等股票之印製、發行、股東權利義務及適用之公司法規範均相同，不得恣意為無正當理由之差別待遇。再以，被告稱上市櫃或興櫃公司股票有公開資訊觀測站等可獲得公司財務資料、營運概況，且較為完善透明之制度云云，惟資訊揭露之方式不同不應影響公司之本質及股東之權利義務，被告主張未上市櫃或未興櫃公司之股票容易淪為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具云云，正辦應為加強稅務稽徵人員之稽徵技巧，而非僅憑臆測即將所有未上市櫃或未興櫃公司之股票交易均認定為進行租稅規劃而課徵所得稅等語。

㈣聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應依原告113年3月28日之申請退還110年所得稅款2,046,774元。

四、被告答辯主張及聲明：

㈠稅捐稽徵法第28條第1項所稱「適用法令錯誤」，係指本於認定之課稅事實所據以核課之法律或行政命令有適用錯誤，

或依確定之事實引用錯誤之稅法規定課稅，或因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款。

㈡被告所屬桃園分局依據查得資料，以原告於97年10月1日以每股10元購入鳳凰公司股票1,005,000股，復於同年11月7日以每股10元認購該公司增資發行之股票150,000股，計取得未上市櫃股票1,155,000股；嗣原告於110年10月27日，以每股24元全數出售，取有證券交易所得16,086,840元【（每股售價24元－每股買價10元）×1,155,000股－證券交易稅83,160元】，依基本稅額條例第12條第1項第3款第1目前段、第2項前段及第3項等規定，屬應計入基本所得額之所得，乃併計110年度綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元，補徵應納稅額2,046,774元，原告未於法定期間申請復查，並於112年5月2日繳清稅款。被告所屬桃園分局依據查得資料，審認原告110年度出售未上市櫃或興櫃之鳳凰公司股票，並獲有價證券交易所得，亦為原告所不爭執，已該當合致基本稅額條例第12條第1項第3款規定之課稅構成要件事實，據以併計綜合所得淨額後，補徵應納稅額2,046,774元，洵屬適法有據。

㈢原告雖以上詞主張被告應退還已納稅款2,046,774元，惟：

1.基本稅額條例第12條第1項第3款，係立法院109年12月30日三讀通過，總統110年1月27日修正公布，並自110年1月1日施行，將非上市櫃或興櫃公司之有價證券交易所得列入個人基本所得額，其立法理由略以：「……所得稅法自102年1月1日起實施個人證券交易所得課稅制度，未上市櫃股票交易所得回歸所得稅法規定課徵所得稅，基本稅額條例配合於101年8月8日修正刪除第3款第1目未上市櫃股票交易所得應計入個人基本所得額課徵基本稅額之規定；104年12月2日修正公布所得稅法第4條之1、第126條條文，刪除第14條之2條文，自105年1月1日起個人證券交易所得恢復停止課徵所得稅。基於是類股票易成為租稅規劃工具之情形仍然存在，應依基本稅額條例制定目的，將其交易所得恢復納入基本所得

額，以維護租稅公平……。」顯見該條規定之立法目的與政策上考量，行政機關當本依法行政原則，就符上合開法條所定租稅構成條件者，覈實執行核課租稅，並無裁量權。

2.被告依個人有價證券交易所得或損失查核辦法（下稱有價證券查核辦法）第4條第1項、第10條第1項第1款及第12條前段規定，減除原告取得鳳凰公司股票之原始成本及必要費用後，計算有償證券交易所得，洵屬有據，且基本稅額條例及前揭辦法並未就特定期間持有有價證券排除適用，亦無因出售而減免增值所得之相關規定，本件自無原告主張應扣除之依據。

㈣原告主張上市櫃公司股票免課綜合所得稅，而未上市櫃公司股票卻須計入基本所得額併入綜合所得稅課稅，違反憲法第7條平等原則云云：自95年1月1日起施行基本稅額條例之目的，係為使適用租稅減免規定而繳納較低稅額或完全免稅之納稅義務人，課以最基本之稅額。94年12月28日制定公布基本稅額條例時，當時證券交易所得停徵所得稅，考量上市櫃公司股票可透過證券交易所、證券商營業處所、公開資訊觀測站等獲得公司財務資料、營運概況，且較有完善、透明的監督制度，而未上市櫃公司股票無公開交易市場，該等股票易淪為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，遂將該等股票交易納入個人基本所得額課徵基本稅額，並不會對一般投資大眾及證券市場造成衝擊。嗣配合102年1月1日實施個人證券交易所得課稅制度，未上市櫃股票交易所得回歸所得稅法規定課徵所得稅，故修法刪除未上市櫃股票交易所得應計入個人基本稅額之規定。105年1月1日起個人證券交易所得恢復停止課徵所得稅，惟未上市櫃股票未同時恢復納入個人基本稅額課稅，致其易成為租稅規劃工具之情形仍然存在，為落實基本稅額條例建立高所得者對國家財政有基本貢獻之立法精神，爰恢復將個人未上市櫃股票交易所得納入基本所得額課稅，以維護租稅公平(立法院第6屆第2會期第13次會議關係文書、基本稅額條例第12條第1項第3款立法理由

參照)。顯見基本稅額條例第12條未將上市櫃股票納入個人基本稅額課稅，係立法者衡量上開性質之差異、政策上考量及其他相關因素所為之不同規定，屬立法自由形成之範疇，與憲法第7條平等原則並無牴觸。

㈤至原告主張本件股票交易屬單純一般投資交易行為，並無基本稅額條例所欲規範為避免該交易成為租稅規劃工具而應予課稅之立法理由乙節；按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。原告於110年10月出售鳳凰酒店股票，該股票屬未上市(櫃)公司之股票，符合基本稅額條例第12條所定租稅構成要件，自應依法課稅。基本稅額條例立法目的僅言明考量未上市櫃公司股票易淪為租稅規劃之工具，而非基本稅額條例明文規範有租稅規劃之股票交易始列入課稅，原告顯有誤解。

㈥聲明：駁回原告之訴。

五、本件如事實概要欄所載之事實，有原告113年3月29日（被告收文日）退稅申請書（原處分可閱卷第23-31頁）、原告110年度綜合所得稅核定稅額繳款書（原處分可閱卷第22頁）、原告112年3月16日陳述意見書（原處分可閱卷第8頁）、原告112年3月14日陳述意見書（原處分可閱卷第5-6頁）、原告112年3月10日陳情書（原處分可閱卷第3-4頁）、原處分（原處分可閱卷第32-33頁）及訴願決定（原處分可閱卷第35-41頁）等資料影本附卷可稽，為可確認之事實，爰就被告否准原告申請退還已納之110年度綜合所得稅，是否違誤？判斷如下。

六、本院之判斷：

㈠應適用之法令：

1.稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，

不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」

2.所得基本稅額條例

第1條規定：「為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，特制定本條例。」我國現行稅法有許多免稅租稅優惠規定，導致國民租稅負擔不公平，為使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅負之法人或個人，至少負擔一定比例之所得稅，適度減緩過度適用租稅減免規定造成不公平，彌補制度之不足，我國乃訂定所得基本稅額條例。

第12條規定：「（第1項第3款第1目前段）個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：……三、下列有價證券之交易所得：（一）未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。但其發行或私募公司，屬中央目的事業主管機關核定之國內高風險新創事業公司，且交易時該公司設立未滿5年者，免予計入。……（第2項前段）前項第3款規定有價證券交易所得之計算，準用所得稅法第14條第1項第7類第1款及第2款規定。……（第3項）第1項第3款規定有價證券交易所得之查核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者之核定等事項之 辦法，由財政部定之。」

3.個人有價證券交易所得或損失查核辦法規定：

第1條：「本辦法依所得基本稅額條例第12條第3項規定訂定之。」

第2條第1款前段：「本辦法所稱有價證券，指下列股票、證書或憑證：一、未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書……。」

第3條：「前條第1款本文所稱未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司，指下列公司以外之公司：一、股票已依證券交易法第139條規定上市之公司。二、股票已依證券商營業處所買賣有價證券管理辦法規定上櫃之公司。三、股票已依證券商營業處所買賣有價證券管理辦法規定登錄為櫃檯買賣之興櫃公司。」

第4條第1項：「第2條規定之有價證券交易所得或損失，以交易時之成交價格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額計算之。」

第10條第1項第1款：「第4條所定成本，於第2條第1款規定之有價證券，依下列規定認定：一、因購買而取得者，以成交價格為準。」

第12條前段：「第4條所稱必要費用，於第2條第1款規定之證券，指證券交易稅及手續費。」

㈡經查：

1. 基本稅額條例於94年12月28日公布，並自95年1月1日起施行，係為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻而設，期使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅負或甚至免稅之法人或個人，至少就其所得負擔一定比例之所得稅，以確保國家稅收，並緩和量能課稅原則之過度犧牲，藉此所得最低稅負制度，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻(最高行政法院112年度上字第157號判決意旨參照)。有關個人當年度所得稅之計算及繳納，除依原有所得稅法（及相關法令）規定計算個人所得稅外（即基本稅額條例第11條所稱一般所得稅額，惟尚須依該條規定減除依其他法律規定之投資抵減稅額後之餘額），另應依基本稅額條例第12條、第13條計算基本所得額及基本稅額，再比較一般所得稅額與基本稅額之差額，以決定當年度最終之應納稅額。而所謂基本所得額及基本稅額，係指依所得稅法第13條規定計算之綜合所得淨額，加計基本稅額條例第12條第1項各款金額，即為「基本所得

額」。基本所得額如超過免稅門檻（未達600萬元者免依該條例繳納所得稅），則適用20%單一稅率，計算得出「基本稅額」，個人一般所得稅額「高於」所得基本稅額或等於基本稅額者，已達所得稅之基本貢獻度，其應納稅額不受上開條例影響，仍依所得稅法等相關法律規定繳納之；惟若一般所得稅額「低於」基本稅額者，因未達所得稅之基本貢獻度，個人即有義務補繳差額部分，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，且應另就基本稅額與一般所得稅額之差額予以認定，依所得稅法第71條第1項規定申報繳納。如有漏報，除應補徵稅額外，並得裁處3倍以下之罰鍰（基本稅額條例第2條、第4條第1項、第5條第1項、第12條第1項、第13條第1項前段、第15條第2項等規定意旨參照）。

2. 財政部109年12月16日台財稅字第10904677860號公告，調整110年度個人基本所得額為670萬元以下者，免依所得基本稅額條例規定繳納所得稅。

3. 被告依據查得資料，以原告於97年10月1日以每股10元購入鳳凰公司股票1,005,000股，又於97年11月7日以每股10元認購鳳凰公司增資發行之股票150,000股，共計取得該公司股票1,155,000股(係未在證券交易所上市、未在證券商營業處所買賣之公司發行或私募之股票，原告對此並無爭執，參原告113年3月29日退稅申請書：本院卷第55頁)；嗣原告於110年10月27日，以每股24元出售前開1,155,000股，取得證券交易所得16,086,840元【＝(每股售價24元—每股買價10元)×1,155,000股—證券交易稅83,160元，原告對計算方式及結果亦無爭執，參原告112年3月16日陳述意見書：本院卷第45頁】，被告認定原告所出售「鳳凰公司股票1,155,000股」，與基本稅額條例第12條第1項第3款第1目本文所稱「未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票」相符，亦無該條款目但書規定免予計入之情形，其出售「鳳凰公司股票1,155,000股」之所得應計

入基本所得額，乃併計原告當年度綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元(＝綜合所得淨額1,223,064＋未上市櫃股票之有價證券交易所得16,086,840)、基本稅額2,121,980元【(＝基本所得額17,309,904元—基本所得額免稅額6,700,000元)x稅率20%】，補徵應納稅額2,046,774元(＝基本稅額2,121,980元—一般所得稅額75,206元)，原告已於112年5月2日繳清。經核原告所出售鳳凰公司股票係未上市櫃股票，屬基本稅額條例第12條第1項第3款第1目本文之應計入所得，被告以原告有未上市櫃股票之證券交易所得16,086,840元，核定110年度基本所得額17,309,904元、基本稅額2,121,980元，補徵應納稅額2,046,774元，與租稅法定主義無違，訴願決定及原處分就此部分之核定，並無不合，本件亦無因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款之情事，原告請求依稅捐稽徵法第28條第1項規定退還稅款為無理由。

㈢原告主張其出賣鳳凰公司股票為一般股票買賣，並無任何租稅規避行為；原告已經繳納證券交易稅，且證券交易稅0.3%已經內含證券交易所得稅，未享受任何租稅減免及及優惠；被告對未上市、櫃及非興櫃公司股票交易所得額外課徵所得基本稅額，而上市、櫃及興櫃公司股票交易所得則免徵，則對於買賣未上市、櫃及非興櫃公司股票之納稅人有重複課稅(證券交易所得稅），違反租稅公平正義原則及租稅平等原則等語。惟查：：

1.所得稅法第4條之1規定(104年12月2日修正)：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」乃證券交易所得稅無條件停徵之依據，其立法理由謂：「二、鑑於自102年實施證所稅以來，爭議不斷，為消除股市不確定因素，並簡化稽徵，爰明定證券交易所得自105年1月1日起停止課徵所得稅。」；所得基本稅額條例第12條第1項第3款第1目本文規定(110年1月27日修正)：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算

之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：……三、下列有價證券之交易所得：（一）未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。」則僅將全部免稅之證券交易所得中，關於「未上市櫃股權交易」部分納入個人基本稅額之稅基。其立法理由載明：「一、修正第1項第3款規定：（一）94年12月28日制定公布所得基本稅額條例（以下簡稱本條例）時，考量未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票（含新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書等，以下統稱未上市櫃股票）無公開交易市場，當時證券交易所得停徵所得稅，該等股票易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，將個人應稅之營利所得及財產交易所得轉換為免稅之證券交易所得，爰於當時第3款第1目明定個人該等股票之交易所得納入個人基本所得額。（二）嗣所得稅法自102年1月1日起實施個人證券交易所得課稅制度，未上市櫃股票交易所得回歸所得稅法規定課徵所得稅，本條例配合於101年8月8日修正刪除第3款第1目未上市櫃股票交易所得應計入個人基本所得額課徵基本稅額之規定；104年12月2日修正公布所得稅法第4條之1、第126條條文，刪除第14條之2條文，自105年1月1日起個人證券交易所得恢復停止課徵所得稅。基於是類股票易成為租稅規劃工具之情形仍然存在，應依本條例制定目的，將其交易所得恢復納入基本所得額，以維護租稅公平，爰增訂第3款第1目，將個人未上市櫃股票交易所得恢復納入個人基本所得額課稅。又配合我國培植新創事業以帶動產業轉型之政策，將經中央目的事業主管機關核定之國內高風險新創事業公司排除適用，並給予投資人5年之出場時機，爰於但書明定，個人於符合規定之新創事業公司設立未滿5年期間，買賣該等公司股票之交易所得，免予計入基本所得額課稅。原規定列為第2目。」

2.依前揭條文及立法理由可知，我國自95年起實施所得基本稅額條例，目的是為了使適用租稅減免規定而繳納較低的稅負

或完全免稅的納稅義務人課以最基本稅額，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻。94年12月28日制定相關條文時，考量未上市櫃股票並無公開交易市場，易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，因當時停徵證券交易所得稅，遂將個人出售未上市櫃股票交易所得納入個人基本所得額課徵基本稅額，以達個人負擔所得稅基本貢獻度之立法目的；嗣基於有所得即需課稅的基本精神，增訂所得稅法第4條之1但書規定，自102年起恢復課徵個人證券交易所得稅，將「上市櫃股票」及「未上市櫃股票」同時納入課稅範圍；然而，鑑於102年恢復課徵證券交易所得稅以來，股市市值大量蒸發、證券交易稅大幅短收，嚴重影響國家財政收入，並造成我國資金鉅額外流等負面因素(參監察院102財正22號糾正案文)，為消除股市不確定因素，並簡化稽徵程序，乃又修法刪除所得稅法第4條之1但書規定，明定證券交易所得自105年1月1日起停止課徵所得稅，然而並未同步修正本條例，即未將未上市櫃股票之交易所得重新納入個人基本所得額，導致前述未上市櫃股票易成為租稅規劃工具之情況又死灰復燃；為維護租稅公平，立法院於109年12月30日通過修正本條例第12條第1項第3款規定，並自110年1月1日起施行，將個人未上市櫃股票交易所得恢復納入個人基本所得額課稅，期能落實該條例建立個人所得稅負擔對國家財政基本貢獻之立法目的。

3.綜上，我國個人證券交易所得的修法歷程為：

⑴95年至101年間，「上市櫃股票之交易所得」停徵證券交易所得稅，而「未上市櫃股票之交易所得」納入個人基本所得額課徵基本稅額：

⑵102年至104年間，「上市櫃及未上市櫃股票之交易所得」恢復課徵證券交易所得稅，且均不納入個人基本所得額不課徵基本稅額；

⑶105年至109年間「上市櫃及未上市櫃股票之交易所得」停徵證券交易所得稅，且仍不納入個人基本所得額不課徵基

本稅額；

⑷110年迄今「上市櫃股票之交易所得」停徵證券交易所得稅，而「未上市櫃股票之交易所得」恢復納入個人基本所得額課徵基本稅額。

足見我國就上市櫃及未上市櫃股票交易所得之課徵與否，財政之稅賦政策更動有其時代背景，立法者衡酌考量上市櫃及未上市櫃股票兩者交易市場有別，企業藉由公開發行市場發行上市櫃股票以籌措資金，應受主管機關(即金融監督管理委員會)較嚴密之監理以保障投資人權益及維護證券市場之健全；而未上市櫃股票無法於公開市場上交易，只能透過私人管道轉讓，其交易風險、資訊揭露程度、價格及流通風險均與上市櫃股票有性質上之極大差異。尤其就租稅規避之防杜而言，個人從事未上市櫃股票之交易，因資訊不透明且易於逃漏，致稅源無法掌握而查緝困難，為避免個人大量利用未上市櫃股票交易以隱蔽所得及財富(例如：將個人應稅之營利所得及財產交易所得轉換為免稅之證券交易所得等)，故立法者將未上市櫃股票之交易所得納入個人基本所得額之計算，以減少個人將資金投入未上市櫃股票之偏好及誘因；至於上市櫃股票部分，因僅能於集中交易市場進行交易，而集中交易市場受主管機關高度監理，且買賣上市櫃股票之紀錄均保存於台灣證券交易所或證券櫃檯買賣中心等受金管會監督之機構，不易逃漏或隱蔽，故此時著重點已非租稅規避之防杜，而在於活絡集中交易市場之交易能量、增強投資人保護及降低市場風險等促進資本市場發展之經濟政策考量。基於上開性質之差異及為活絡股票集中交易市場等政策上考量，現行法乃就上市櫃及未上市櫃股票交易所得之課徵與否給予「停徵證券交易所得稅」或「納入個人基本所得額課徵基本稅額」之不同對待，核屬立法形成自由範疇，與憲法第7條平等原則並無牴觸。

4. 原告主張本件有價證券交易所得之核課，不符所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定之立法精神，違反租稅公平正義

原則及租稅平等原則。惟查所得基本稅額條例已經規定未上市櫃股票交易所得應計入個人基本所得額之明文規定，基於法治國之權力分立原則及租稅法定原則之要求，被告就原告出售鳳凰公司股票依法核課稅捐，核屬有據。

㈣原告又主張本件股票交易純屬一般投資交易行為，並無立法理由所載之租稅規避情形。惟查：

1.所得基本稅額條例第12條第1項第3款立法理由稱「該等股票易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，將個人應稅之營利所得及財產交易所得轉換為免稅之證券交易所得」，僅係陳述實務上常見之租稅規劃方式，導致高所得者對國家財政卻無基本貢獻之情形，並非謂立法理由所例示之情形，始屬所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定之範疇，原告主張顯有誤解。

2.司法院釋字第657號解釋理由書闡述「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；……。」是行政法院不得對法律為逾越稅法或違背稅法之擴張或限縮解釋，否則不僅損害租稅法定原則、權力分立原則，並有害於法律安定原則。(最高行政法院111年度上字第755號判決意旨參照)又不僅課稅應有法律保留原則之適用，即免徵稅賦亦必須法律或法律明確授權之命令定有明文時，方得為之(最高行政法院111年度上字第274號判決、110年度上字第617號判決意旨參照)。因此，國家應依法向人民課徵稅捐，倘法律已明定「應徵稅捐」之所得項目，稅捐機關對國家租稅債權並無處分權，即不得任意放棄稅捐之核課。易言之，基於租稅法定原則之要求，課稅構成要件及法律效果皆須遵循法律規定，就符合法令所定租稅構成要件者，稅捐機關即應依法核課稅捐，尚無賦予稅捐機關就具體個案逕自不予核課之餘地。

3.揆之法條係規定應計入個人之基本所得額者為「未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書」之有價證券交易所得，亦即只要是「未上市櫃股票」之有價證券交易所得均屬應計入之範疇，至於出賣人是否有以未上市櫃股票作為租稅規劃甚至規避之工具則在所不問。故原告主張被告應證明其有稅捐規避情形始得課稅云云，應屬對法規之誤解，為不可採。

㈤原告另主張於97年至109年間持有鳳凰公司股票所增值部分屬於免稅期間，被告未將免稅期間增值分離扣除，未注意保障人民權益，核課證所稅計算方式尚欠妥適云云。惟查，依有價證券查核辦法第4條第1項、第10條第1項第1款及第12條前段規定，本件被告係以出售股票成交價額27,720,000元（＝1,155,000股×每股賣價24元），減除原始取得成本11,550,000元（＝1,155,000股×每股買價10元）及必要費用83,160元（即證券交易稅），計算證券交易所得16,086,840元（＝27,720,000—11,550,000—83,160），原告對前開計算方式及結果亦無爭執（原告112年3月16日陳述意見書、本院卷第45頁），被告核定原告出售鳳凰公司股票有證券交易所得16,086,840元，於法並無不合，且本條例及有價證券查核辦法均未就特定期間持有有價證券得予以扣除之規定，本件原告主張並無依據，無從對原告為有利之認定。

七、綜上所述，原告主張並不足採，被告核算原告出售鳳凰公司股票之有價證券交易所得為16,086,840元，屬應計入基本所得額之所得，併計原告當年度綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元、基本稅額2,121,980元，補徵應納稅額2,046,774元，於法並無違誤，原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退稅，核無理由，原處分否准退稅請求，並無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。原告提起本件訴訟，請求判決如其聲明為無理由，應予駁回。另本件

事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，核與本判決之結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

八、結論：原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　10　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

法　官　林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　10　　日

書記官　李建德